

# わが国法人税の発達      法人税の誕生から『シャウ ブ勧告』発表前夜まで

著者	高橋 志朗
雑誌名	東北学院大学経済学論集
号	171
ページ	35-43
発行年	2009-09-01
URL	<a href="http://id.nii.ac.jp/1204/00024267/">http://id.nii.ac.jp/1204/00024267/</a>

# わが国法人税の発達

—法人税の誕生から『シャウプ勧告』発表前夜まで—

高橋 志朗

## 目 次

- 1 はじめに—所得税法の創設と法人税の誕生—
- 2 法人税源泉課税の時代—明治32（1899）年～大正8（1919）年—
- 3 法人税独立課税の時代—大正9（1920）年～昭和20（1945）年—
- 4 おわりに—戦前の改革の総括と『シャウプ勧告』発表前夜の改革—

### 1 はじめに—所得税法の創設と法人税の誕生—

わが国法人税の歴史は古く、そのはじめは、法人所得を「第1種所得」として所得税の課税対象に組み込むこととした明治32（1899）年の所得税改正までさかのぼる<sup>1)</sup>。

そもそも、わが国において所得税法の創設をみたのは明治20（1887年）のことであった。この所得税法は、各種所得の合算と、軽度ながら累進税率の適用をとまなう点で、近代的な総合累進所得税としての特徴を備えてはいたものの、その納税義務者の範囲は、年間300万円以上の所得を有する個人に限定されており、法人は免税とされていた<sup>2)</sup>。

この制度のもとで、法人企業の所得は、それが配当にまわされない限り、無期限に非課税とされたが、個人企業の所得は、事業主の所得が課税最低限（300万円）に達しない場合以外は、所得税の課税を免れず、事業主は有税でしか所得を留保できなかった。こうした課税方式の採用は、法人企業の保護・育成に少なからぬ役割を果たす一方で、法人企業と個人企業との間の租税負担の不均衡をもたらすと同時に、法人所得という有望な財源の捕捉を困難にしていた<sup>3)</sup>。

その後勃発した日清戦争（明治27年6月～明治28年4月）を契機として、わが国法人企業は飛躍的発達をとげ、法人数の激増と法人規模の大幅な拡大をみた。すでに発生していた個人企業と法人企業間の所得税負担の不均衡という問題は、法人企業のこの発展を背景として表面化していった<sup>4)</sup>。おりしも、日清戦争終結後の時期、政府は、戦後経営にともなう新たな歳入確保の必要に直面していた<sup>5)</sup>。

こうした状況のもとで、政府は、所得税の抜本改革に着手し<sup>6)</sup>、明治32年には、法人所得税を具備した、新たな所得税法の誕生をみる。わが国における法人税の歴史は、ここに幕を開けることになる。

その後のわが国における法人企業の発展と、戦費を中心とした財政需要の増大を背景として、法人税は、財源としての重要性は増大の一途をたどり、発展をとげてゆく。吉田氏の時代区分によれば、この戦前の法人税発展の歴史は、法人税の性格ないしは課税の仕組みの変遷という側面

から、「法人税源泉課税の時期」(大正8年以前)と「法人税独立課税の時期」(大正9年以降)に区分することができる<sup>7)</sup>。本稿では、とりあえず、この区分に依拠しつつ、シャープ勧告誕生以前のわが国法人税発展の軌跡を整理し、その特徴をあきらかにしたい。

## 2 法人税源泉課税の時代—明治32(1899)年～大正8(1919)年—

明治32年の改正所得税法は、法人税を第1種所得税として創設し、法人の所得を2.5%の比例税率で課税することとした<sup>8)</sup>。その一方で、改正法は、旧法のもとで総合課税されていた配当所得を、一転して非課税所得とし<sup>9)</sup>、個人所得(第3種所得)の範囲から除外するとともに、法人の受取配当についても、益金不算入とした。これらの改正の結果、配当所得は、それを支払う法人の段階で第1種所得税の課税をうけるだけで、それを受け取る株主の段階では所得税の課税を免除されることになった。こうした配当所得の非課税措置の採用は、第1種所得税の創設と対をなす改正であり、法人所得税(第1種所得税)を個人所得税(第3種所得税)の源泉税とみなす立法者の見解のあらわれとみられている。ちなみに、小川教授は、当時の立法者の見解をつぎのように紹介している<sup>10)</sup>。

……株式会社の配当金はどうしているかといふと、配当金には掛けないのであります。配当金には掛けなくして其会社の純所得に掛けることになって居ります。日本の立法者はどう説明して居るかといふと、それは株主に配当金が交付された後に、配当金を調べて之に課税することは非常に面倒臭い。それであるなら、会社にある間に、配当せられざる前に一遍に税するのだと、斯ういひます。

ここに示された見解によれば、法人所得税は、株主の個人所得税の前どりにほかならず、その役割は、配当所得を源泉段階で確実に捕捉することにある。

もっとも、所得税の源泉税を意味する法人税の創設は、法人企業と個人企業との間の所得税負担の不均衡の解消策としては、あまりに簡素なものであった。ちなみに、明治32年の所得税法の第3種所得の税率は、1%(300円以上500円未満)から5.5%(10万円以上)まで12段階の累進税率(単純累進税率)とされており、2.5%という法人税率は、税額表の所得区分のほぼ中間にあたる所得3,000円以上5,000円未満の区分の適用税率に等しかった。たしかに、法人は、新たな所得税法のもとで、法人税の負担を初めて強いられることになったが、その配当は非課税とされただけでなく、個人事業に課せられた累進課税を免れ、比較的低率の比例税率による課税をうけるだけで済まされることになったのである。

このため、日露戦争(明治37年2月～明治38年9月)勃発後の所得税の大幅増徴期には、個人企業の「法人なり」による合法的租税回避が懸念されるに至り、それを防止する観点から、第1種所得税の税率構造の改正が実施された。

まず、明治38年に制定された第2次の非常特別税法による所得税改正では、法人所得を甲（株主または社員21人以上の株式会社および株式合資会社の所得）と乙（甲以外の法人の所得）に区分し、甲については、6.25%の比例税率を適用し、乙については、所得額を8段階に分けて、4.5%から12.5%の累進税率を適用するようになった。つぎに、大正2年の所得税改正では、明治38年の非常特別税法における法人所得の区分を入れ替えて、甲は、合名会社、合資会社、株主または社員20人以下の株式会社および株式合資会社、乙は株式会社および株式合資会社とし、甲については、所得額を10段階に分けて、4%（5千円以下）から13.0%（20万円超）の超過累進税率を適用する一方で、乙については、従来通りの比例税率（6.25%）を適用することになった。

これらの改正は、その実態において個人企業に近い法人企業の所得税率を累進化することによって、個人企業と同族的法人との所得税負担の不均衡を調整し、合法的租税回避を目的とした個人企業の「法人成り」を防止しようとした点において注目されるが、新たに採用された累進税率は第3種所得税（個人所得税）の税率に比べて、全般的に低く設定されていた<sup>11)</sup>。しかも、一般の法人に適用される税率は、一貫して、比例税率とされ、株主の受取配当も非課税とされた。これらのことは、明治38年ならびに大正2年の改正が法人税の税率構造の見直しにとどまり、源泉課税としての法人税の性格は、この期をつうじて、基本的に維持されていたことを物語っている。

もっとも、明治32年改正前後の政府の改革構想に、統一性はみられない。たとえば、明治32年改正の前年にあたる明治31（1898）年に、政府は、法人所得に対して累進税率で課税する法人税制度と、上記の明治32年改正とまったく同様の受取配当全額非課税制度とを盛り込んだ法案を議院に提出している。政府は、その改正の趣旨を、法人を独立した課税主体とみる課税思想に立脚して説明したうえで<sup>12)</sup>、株主の受取配当を全額非課税とした理由を、つぎのように述べている。

……日本デハ法人ニ課税ヲシテ配当ヲ受ケタ人ニ課税ヲシナイヤウニシタノハ、是ハ感情上ノ話デ其ウシマシタノデ、正シク申セバ、両方カラ取ラナケレバナラヌノデアリマスガ、今マデハ法人ニ少シモ課税ノ無イモノヲ、法人ニ課税スルコトニナリマシタカラ、ソレカラ又配当ヲ受ケタ者ニ課税ヲセラル、ト二重ノ税デハナイ、人ガ違フカラ二重デハナイガ、少々二重ノ如キ感ヲ持ツカラ法律ヲ改正スルノニ、サウ一足飛ビデ行カズニ、ソコニハ人ノ感じモアルカラ、餘リ人ノ感じモ悪クセヌヤウニ云フノデ、一個人カラハ取ラヌノデ、法人ニ課税スルト斯ウナッテ居リマスガ、強ヒテ法人ニシテ餘計取ラウト云フ考ヘハナイノデス（『第12回帝國議院衆議院所得税法改正案審査特別委員会速記録』明治31年6月2日）

この見解によれば、明治31年の法案に盛り込まれた受取配当金非課税措置は、法人擬制説的見地から採用された二重課税排除制度を意味するのではなく、法人独立課税説的法人課税の実施にともなう納税者（株主）の負担感の急増を緩和するために設けられた当座的な措置にほかならなかった。明治31年の改正法案は衆議院の解散にともなって廃案となったが、その法案の内容なら

びに法案提出の趣旨説明は、当時の政府が、法人独立課税說的制度の採用をも念頭に置いていたことを物語っている<sup>13)</sup>。

### 3 法人税独立課税の時代—大正9（1920）年～昭和20（1945）年—

明治32年の所得税改正で採用された法人税制度は、その後、20余年にわたって堅持されたが、第1次世界大戦（大正3年7月～大正7年11月）終結後の大正9（1920）年に実施された所得税改正によって、大幅な修正をうけることになる。

ところで、大正9年の所得税改正の目的は、軍備の拡張等に必要な財源を確保することにくわえて、社会政策的見地にたった所得税改革を実施し、既存の所得税制度の不公平を是正することにあった。当時の政府は、この点について、つぎのように述べている<sup>14)</sup>。

……従来の所得税法は其の課税組織に於いて幾多の不備を存し、到底課税の公平、負担の権衡其の完きを得たるものと称するを得ざるものあり。故に此の不完全なる課税組織の下に単に税率のみを増加するときは、従来の不公平をして一層甚しからしむるの虞れあるを以て、若し之が増徴を図らんとせば必ずや其の課税組織を改正の必要あり。加之戦後に於ける社会思想の帰趨に鑑みるときは、租税立法に就いても亦大に社会政策を加味するの必要ありしを以て、政府は此等の事情を考慮して、所得税制度の一大革新を行ふと同時に増税の目的を達せんことを図り、茲に所得税法の全文に互りて改正を行ふことと為したり。

かくて、大正9年1月に議会に提出された所得税の全文改正案にあたって、政府は、法人税の抜本改革をつぎのように提案した<sup>15)</sup>。

……法人事業の発達に伴ひ、株式の配当等各個人が法人より受くる所得は漸増し、今や国民所得の重大なる部分を占むるに至りしに拘らず、之に対して比較的税率なる源泉課税を為すに止むるときは、個人の取得する他の第三種所得に付き超過累進税率に依る課税を為すも、其の目的の一半を没却し、著しく不公平なる結果を生ずるのみならず、等しく法人より利益の配当を受くるものと雖も、其の実際の担税力には大に差等あるに拘わらず、大株主に対しても小株主に対しても、源泉課税に依りて同一率の負担を為さしむることは、到底之に依り大所得者と小所得者間の負担の権衡を得せしむる所以に非ず。延ては単に所得税負担の軽減を図らんが為に個人事業を法人組織に改め、以て所謂合法的脱税を企つものすら続出するに至り、遂に課税の公平を庶幾するに由なきこと事実上明白となれり。故に本改正案に於いては此の不備欠点を是正せんが為め法人より受くる利益及賞与等は、総て之を受くる各個人に付き、前年四月一日より其の年三月末日に至る期間に収入し又は収入すべかりし金額を調査し、之を第三種の所得として、其の所得と総合合算し、其の総額に相応する税率を適用する

ことと為したり。此の改正の結果、法人より受くる利益配当とその他の所得とを合して巨額の所得を有するものは、累進税率に依りて比較的重き負担を為すべく、之に反して其の所得の少額なる者は比較的軽き負担を課せらるることとなり、所謂社会政策の精神に適ふのみならず、茲に初めて所得税課税の公平と負担の権衡とを得べきものとす。

従来の制度のもとで、同族的法人以外の法人の株主は、その受取配当について、法人段階で低率の比例税率（改正前の税率：7.5%）による課税をうけるだけだったが、この政府原案によれば、すべての法人の株主（個人）は、その受取配当について、他の個人所得（第3種所得）と合算のうへ、累進税率で課税されることになる<sup>16)</sup>。

このような政府原案は、配当所得者の租税負担の急増をとまなうものだっただけに、その影響の緩和を求める声は強かった。くわえて、衆議院の解散や恐慌の来襲といった情勢の変化も手伝って、政府原案は、議会における数次の修正をうけ、大幅な後退を余儀なくされた<sup>17)</sup>。かくて、最終的に成立をみた改正法案では、受取配当の総合課税にあたって40%の控除を認めることとし、それと引き替えに、法人段階における源泉課税を5%の税率（従来は7.5%）で存続することとなった。この改正法案は、議会での修正を経て縮小された政府原案と既存の制度とを、税収の確保という観点から折衷させた妥協案にほかならなかったが、法人税の仕組みの変遷という観点に立つと、株主の受取配当と法人所得とを併課する制度の誕生をもたらした点で、特筆にあたいうる。

また、大正9年の所得税改正では、既述の同族会社と一般の法人との差別課税を廃止したうえで、新たに法人所得を5種に区分して、下記のような異なる税率で課税することとし、超過所得と留保所得については、超過累進税率を適用することとした<sup>18)</sup>。このことは、法人全般に対する累進課税の本格的導入を意味する点で、注目にあたいうる。

- 甲 法人の超過所得（4%から20%までの超過累進税率）
- 乙 法人の留保所得（5%から20%までの超過累進税率）
- 丙 法人の配当所得（5%の比例税率）
- 丁 法人の清算所得（7.5%の比例税率）
- 戊 外国法人の所得（7.5%の比例税率）

なお、法人から受け取る配当ならびに公社債の利子は、法人所得の算定にあたって、従来、控除することとされていたが、大正9年の改正を契機に、一転して、法人所得として益金に算入されることとなった。

かくて、法人税を、配当所得に対する源泉税とみなす時代は終わりを告げ、新たに、株主の受取配当と法人所得とを併課する制度へと、わが国税制は転換した。ちなみに、大正9年改正で採用された配当所得の40%控除は、その後の改正によって縮小され<sup>19)</sup>、昭和19（1944）年には全廃されている。

その後、大正15（1926）年には、上記の大正9年の所得税改正の補修を意味する改正が実施され、所得区分ならびに税率がつぎのように改正された。

- 甲 法人の普通所得（5%の比例税率）  
外国法人の所得（10%の比例税率）
- 乙 法人の超過所得（4%から20%までの超過累進税率）
- 丙 法人の清算所得（積立金からなる金額：5%の比例税率）  
（その他の金額：10%の比例税率）

この改正では、留保所得と配当所得の区分を廃止し、両者を含む普通所得に対して、5%の比例税率を適用することとされている<sup>20)</sup>。もっとも、こうした改正だけでは、同族会社の留保問題に対応できないため、一定限度までの留保について、10%から30%の累進税を普通所得税に上乘せる加算措置が、特例として設けられた。

大正15年以降は、みるべき改正の行われぬ時期が続いたが、昭和12（1937）年の日中戦争開始とともに、法人税率の引き上げが相次いで実施された。まず、昭和12年には、普通所得に対する5%の税率が10%に引き上げられた。同年には、すでに指摘したように、配当控除率が40%から20%へと引き下げられている。ついで、昭和13（1938）年改正によって、法人税率は12.25%に引き上げられた。

昭和15（1940）年には、戦時に即応した税制の確立をめざして、国税・地方税をつうじた大改正が実施された。この改正によって、所得税については、分類所得税と総合所得税の2本建てという画期的制度が導入されるが、法人税についても、法人税の所得税からの分離が実現され、単独法としての法人税の創設をみた。この法人税の独立は、法人税独立課税論の形式面における確立とみなされる点で、わが国の法人税発達史上、見逃せない出来事でもあった。

その後の戦争の進展とともに、増税が繰り返され、法人税率も段階的に引き上げられていった。ちなみに、昭和15年改正で18%とされた法人税率は、昭和17年には25%、昭和19年には30%、さらに、昭和20（1945）年には33%へと引き上げられた。

#### 4 おわりに一戦前の改革の総括とシャウプ勧告発表前夜の改革一

戦前のわが国法人課税制度発達の基本的特徴を、佐藤教授は、「独立の課税主体としての法人の地位」の確立にもとめ、その確立のメルクマールとして、昭和15年改正による法人税の所得税からの分離と、昭和19年改正による配当所得控除の全廃をあげている<sup>21)</sup>。同教授によれば、そうした発達を促した要因は、戦費を中心とした財政需要の増大と、それを背景とした「法人税独立化の主張」<sup>22)</sup>の高まりにある。

いずれにせよ、戦前の改革をつうじて、わが国の法人税制度は、法人擬制説的見解にもとづく

制度から、法人税独立課税説的見解にもとづく制度へと転換をはたした。そのわが国法人税は、第二次世界大戦後の占領下という特殊な状況のもとで、再度、新たな転換点を迎えることになる。

まず、昭和22（1947）年には、税制民主化を目的として掲げた大規模な税制改正が実施され、所得税ならびに法人税について、申告納税制度が導入されている。これによって、従来の賦課課税制度は抜本的に改正された。さらに、翌昭和23（1948）年には、証券の民主化を目的として、配当税額控除制度が創設された。この制度は臨時的措置として実施されたものだったが、わが国初の税額控除方式による配当控除制度を意味していた。これらの制度は、昭和25（1950）年の税制改正で実施された『シャープ勧告』の法人税制度の先駆けとなったという意味において、新たな転換にいたる改革の嚆矢とみられる。

『シャープ勧告』による法人税の抜本的改革は、いま、幕をあげようとしていた。

【注】

1) わが国法人税ならびに所得税の沿革を詳述した文献としては、汐見 [1934]；大蔵省 [1937a]；大蔵省 [1937b]；雪岡 [1955]；大蔵省 [1977]；大蔵省 [1979]；武田 [1979]；武田 [1983]；大蔵省 [1988] などがある。

2) 高橋（誠）[1958] pp. 71-79は、明治20年の所得税法の主な特色として、法人所得を非課税とする一方で、配当所得を総合課税の対象としている点、税率は単純累進税率であり、かつ、税率の累進性は極めて低い点、免税点を高く設定し、納税者を一部の高額所得者に限定している点（課税最低限は300万円とされた）、所得算定において前3カ年平均方式ならびに同居親族の戸主合算制を採用している点などをあげて、この所得税の「有産者にたいする等級別『富裕税』」ないしは「等級別有産者税」としての性格を指摘している。同教授の掲げる資料によれば、明治20年における所得税の納税人口は、約12万人（戸）であり、総戸数に占める割合は1.5%にすぎなかった（明治20年の所得税では同居親族所得の戸主合算主義が採用されていた）。その後、明治29年には、所得税の納税人口は約15万人（戸）まで増加するが、その総戸数に占める割合は1.9%にとどまっていた。しかも、明治29年の段階でも所得税収入の約25%は、第3等以上の所得（1万円以上）を有する少数の納税者（所得税の全納税人口の約0.3%）によって負担されており、第1等の所得を有する納税者の内訳は、約半数は華族、3分の1は資本家であり、残りは地主等であった。明治20年の所得税の特色については、汐見 [1934] pp. 247-260；大蔵省 [1937a] pp. 977-987；井手 [1959] pp. 8-12；林 [1979] pp. 324-327；大蔵省 [1988] pp. 4-11などを参照。

なお、この所得税法成立までの法案審議の過程では、法人実在説に立脚した法人課税構想が浮上したが、最終的には、法人課税構想は日の目をみななかった。法人課税構想が不採用に終わった理由は、必ずしもあきらかではないが、林 [1979] p. 326；大蔵省 [1988] p. 6によれば、その直接的原因是、法案の起草にあたった政府・大蔵省側が、当初から個人に対する課税だけを念頭に置いていたことや、元老院内部での産業保護論の高まりなどにあった。ほぼ同様の見解は、高橋（誠）[1958] pp. 61, 71にもみられる。ちなみに、林 [1979] p. 323；大蔵省 [1988] p. 7によれば、「産業保護」論者の中には、個人企業をも含む産業全般への課税の全廃を主張する者も存在した。

3) 高橋（誠）[1958] pp. 71-72によれば、明治20年の所得税法上の法人所得の取り扱い、法人に対する課税優遇措置を意味する点で重要であり、それは、この時期のわが国会社制度全般の発展に貢献する一方で、大資本家の資産保全の手段としての保全会社の出現や、個人企業家の法人成りによる合名・合資会社の激増を促す誘因ともなった。ちなみに、明治20年の所得税において、営業所得は、利子・配当・給与・資産等の所得とともに総合・累進課税の対象とされており、税率構造は、つぎのとおりであった。

第1等	所得金額3万円以上	3.0%
第2等	所得金額2万円以上	2.5%
第3等	所得金額1万円以上	2.0%
第4等	所得金額1,000円以上	1.5%
第5等	所得金額300円以上	1.0%

なお、初期の所得税制と会社制度の発展との関係については、高橋（亀）[1956] p. 195を参照されたい。



- 4) 高橋(誠) [1958] p. 72. なお、この時期のわが国会社制度の発展については、高橋(亀) [1956] pp. 190-202; 高橋(誠) [1958] pp. 71-72を参照。
- 5) 大蔵省 [1937a] pp. 982-983; 井手 [1959] pp. 19-20. なお、明治政府の歳出(一般会計)は、日清戦争前は、8千万円前後にとどまっていたが、明治29年には1億6千万円を超え、明治30年には2億円台に達している。当時の国家財政にかんする各種統計資料については、東洋経済新報社 [1927] pp. 2-3; 大蔵省 [1969] pp. 126-129, 137などを参照。
- 6) 明治29(1896)年から同34年にかけては、数次にわたる増税が繰り返され、既存の税目の増徴がはからただけでなく、営業税(明治29年創設)、登録税(明治29年創設)、砂糖消費税(明治34年創設)、麦酒税法(明治34年創設)などの新税が創設された。なお、明治29年には、葉煙草専売制度の創設をみている。主要税法の改廃の推移については、国税庁 [1979] pp. 636-667が詳しい。
- 7) 吉国・武田 [1975] pp. 89-100; 佐藤 [1977] pp. 73-92を参照。
- 8) さらに、明治32年の改正所得税法は、公社債の支払者を納税義務者とする公社債利子税を第2種所得税として創設し、公社債利子を2%の比例税率で源泉分離課税することとした。これらの改正の結果、個人所得税一本の従来の所得税体系は、第1種所得税(法人所得税)、第2種所得税(公社債利子税)、第3種所得税(個人所得税)からなる三本だての体系へと改組された。一般に、「3分類所得税」と呼ばれるこの所得税制度は、昭和15(1940)年の所得税改正によって総合所得税と分類所得税からなる二本だての体系へと改組されるまで、長期にわたって存続した。
- 9) 明治34年以降は、法人から受け取る賞与も全額非課税の対象とされるようになった。
- 10) 小川 [1916] p. 72.
- 11) たとえば、大正2年改正についてみると、同族会社の所得(甲)の最高税率は13%(20万円超)であり、個人所得税の最高税率22%(10万円超)のほぼ60%にすぎなかった。上記の改正の特色と問題点については、汐見 [1934] pp. 271-275; 高橋(誠) [1959] pp. 113-114; 佐藤 [1977] pp. 76-77などを参照されたい。
- 12) 政府の見解は次のとおりであった。  
「……法人ト私人トハ別人デアルカラ、法人ニモ課税シ配当ヲ受ケル其人ニモ課税スルト云フノガ、法律ノ公平ナルモノデゴザリマス」(『第12回帝国議会衆議院所得税法改正案審査特別委員会速記録』明治31年6月2日)。
- 13) なお、この明治20年の所得税法成立までの法案審議の過程で、法人実在説に立脚した法人課税構想が浮上した事実は、すでに言及したとおりである。
- 14) 大蔵省 [1937a] p. 1081.
- 15) 大蔵省 [1937a] pp. 1082-1083.
- 16) 最高税率は50%(400万円超)、最低税率は1%(800円以下)だった。
- 17) 政府原案の議会における修正の経緯については、大蔵省 [1937a] pp. 1093-1102; 汐見 [1934] pp. 287-295; 高橋(誠) [1960] pp. 153-159; 武田 [1983] pp. 176-201, 203-206などが詳しい。
- 18) 超過所得に対する課税の根拠について、政府(大蔵省 [1937a] p. 1084)は、「之れ法人は法律上独立の人格者たるのみならず、其の企業所得は畢竟するに、資本合同の組織に因る法人特殊の有利なる地位に基き獲得するものなるを以て、其の資本金額に対し普通の利回り以上の所得を有するときは、之に相当の負担を課するを当然と認めしに因るものなり。」と述べている。また、留保所得に対する課税の根拠について、政府(大蔵省 [1937a] p. 1085)は、「留保所得も亦法人の所得にして、相当の担税力ありと認むべきのみならず、改正案に於ては其の所得を留保せずして配当したる場合に於ては、其の配当に対して法人に於て源泉課税を為すの外、更に之を受くる各個人に於て第三種の所得として総合課税すべきを以て、之との権衡上其の無限なる留保を看過すべきに非ず。」と述べている。
- 19) 所得控除率は、昭和12(1937)年には20%へ、昭和15(1940)年には10%へと引き下げられた。
- 20) こうした改正の理由を、政府(大蔵省 [1937a] p. 1192)は、「現行法に於ては法人の所得中配当したる部分と留保したる部分とに対する課税を異にし、配当所得に対しては百分の五の比例税率なるに拘らず、留保所得に対しては百分の五より百分の二十に達する累進の税率を適用するが故に、自ら法人の社内留保を少からしむる傾向を生じ、其の結果事業の基礎を薄弱ならしめ、延べて産業の発達を阻害すとの非難あり。」と述べている。
- 21) 佐藤 [1977] p. 83.
- 22) 佐藤 [1977] p. 83.

## 【参考文献】

### 〈著書・論文〉

- 林 [1979]: 林 健久『日本における租税国家の成立』東京大学出版会, 1979年。
- 井手 [1959]: 井手文雄『要説 近代日本税制史』創造社, 1959年。
- 国税庁 [1979]: 国税庁三十年史編集委員会『国税庁三十年史』国税庁, 1979年。
- 小川 [1916]: 小川郷太郎「社会政策より見たる税制問題」, 社会政策学会編『社会政策より見たる税制問題』同文館, 1916年, pp. 41-76.
- 大蔵省 [1937a]: 大蔵省編『明治大正財政史 第6巻』財政経済学会, 1937年。
- 大蔵省 [1937b]: 大蔵省編『明治大正財政史 第7巻』財政経済学会, 1937年。
- 大蔵省 [1969]: 大蔵省百年史編集室編『大蔵省百年史 別巻』(財大蔵財務協会, 1969年。
- 大蔵省 [1977]: 大蔵省財政史室編『昭和財政史 終戦から講和まで 8 租税(2)税務行政』東洋経済新報社, 1977年。
- 大蔵省 [1979]: 大蔵省財政史室編『昭和財政史 終戦から講和まで 7 租税(1)』東洋経済新報社, 1979年。
- 大蔵省 [1988]: 大蔵省主税局編『所得税百年史』大蔵省主税局, 1988年。
- 佐藤 [1977]: 佐藤 進「法人税原理の変遷」, 西野嘉一郎・宇田川瑋仁編『現代企業課税論—その機能と課題—』東洋経済新報社, 1977年, 第2章, pp. 32-99.
- 汐見 [1934]: 汐見三郎『各国所得税制論』有斐閣, 1934年。
- 高橋 (亀) [1956]: 高橋亀吉『経済学全集第37巻 我国企業の史的発展』東洋経済新報社, 1956年。
- 高橋 (誠) [1958]: 高橋 誠「初期所得税制の形成と構造—日本所得税史論 その一—」, 法政大学経済学会編『経済志林』Vol. 26, No. 1, January 1958, pp. 47-83.
- 高橋 (誠) [1959]: 「明治後期の所得税制—日本所得税制史論 その二—」, 法政大学経済学会編『経済志林』Vol. 27, No. 1, January 1959, pp. 85-120.
- 高橋 (誠) [1960]: 高橋 誠「現代所得税制の展開—日本所得税制史論(3)—」, 法政大学経済学会編『経済志林』Vol. 28, No. 1, January 1960, pp. 129-160.
- 武田 [1979]: 武田昌輔監修『コンメンタール法人税法 第1巻』第一法規, 1979年。
- 武田 [1983]: 武田昌輔監修『コンメンタール所得税法 沿革』第一法規, 1983年。
- 吉国・武田 [1975]: 吉国二郎・武田昌輔『法人税法(理論編)』財経詳報社, 1975年。
- 雪岡 [1955]: 雪岡重喜『調査資料 所得税・法人税制度史草稿』1955年。

### 〈資料〉

東洋経済新報社 [1927]: 東洋経済新報社編『明治大正財政詳覧』東洋経済新報社, 1927年。

### 〈その他〉

『第12回帝国議会衆議院所得税法改正案審査特別委員会速記録』(明治31年6月2日)